

**Direction générale des impôts**  
**Direction de la législation fiscale**  
N° 200509433

MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS  
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

**Direction du budget**  
N° 6-BRS-07-1163  
**Direction de la sécurité sociale**  
N°  
**Direction générale de l'administration  
et de la fonction publique**  
B7 n°

Le ministre de l'économie, des finances  
et de l'emploi

Le ministre du budget, des comptes publics  
et de la fonction publique

à

Monsieur le ministre d'Etat

Mesdames et Messieurs les ministres  
et ministres délégués

**Objet :** Avantages en nature. Régime social et fiscal applicable et obligations déclaratives correspondantes.

La présente circulaire a pour objet de porter à la connaissance des services les règles sociales et fiscales applicables en matière d'avantages en nature et de rappeler aux ordonnateurs les obligations déclaratives qui leur incombent à ce titre.

Sont notamment susceptibles de constituer un avantage en nature le logement de fonction, le véhicule « de fonction » ou « de service » et les outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) à concurrence de l'utilisation privée qui en est faite, ainsi que la nourriture. Toutefois, les règles applicables en matière d'avantage de véhicule feront l'objet d'une circulaire ultérieure.

La réglementation sociale relative à l'évaluation des avantages en nature a été redéfinie par l'arrêté du 10 décembre 2002 modifié, qui a abrogé l'arrêté antérieur du 9 janvier 1975.

Ce texte a simplifié et modernisé l'ensemble du dispositif en introduisant de nouvelles règles de calcul fondées en particulier sur l'extension des évaluations forfaitaires. En outre, les nouveaux montants forfaitaires ont été actualisés pour mieux tenir compte du coût de la vie et ne font plus

référence au minimum garanti ; ils sont désormais revalorisés au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année en fonction de l'évolution des prix à la consommation des ménages hors tabac.

Ces nouvelles dispositions ont été commentées par la direction de la sécurité sociale dans trois circulaires des 6 et 7 janvier 2003 et du 19 août 2005. Les services pourront se reporter utilement à ces circulaires qui sont consultables en ligne sur le site internet [www.securite-sociale.fr](http://www.securite-sociale.fr), à la rubrique « actualités ».

En matière fiscale, les règles d'évaluation des avantages en nature applicables en matière d'impôt sur le revenu sont, pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, totalement alignées sur celles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et ce, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires<sup>1</sup>.

La présente circulaire expose ces nouvelles dispositions et précise, le cas échéant, leurs modalités d'application dans le cadre de la fonction publique.

## **I. Principes et définitions**

### ***A. Précisions liminaires relatives aux cotisations et contributions sociales concernées***

Les cotisations et contributions sociales auxquelles sont soumis les avantages en nature s'entendent pour l'ensemble des agents, titulaires et non titulaires, de la contribution sociale généralisée (CSG), de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)<sup>2</sup> et :

- pour les agents titulaires, de la cotisation au régime public de retraite additionnel obligatoire institué par l'article 76 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites<sup>3</sup> ;
- pour les agents non titulaires, de l'ensemble des cotisations de sécurité sociale.

En effet, les cotisations de sécurité sociale sont assises, pour les agents non titulaires, sur l'ensemble des éléments de la rémunération mais, pour les fonctionnaires, sur le seul traitement indiciaire, à l'exclusion notamment des avantages en nature.

### ***B. Définition des avantages en nature***

Les avantages en nature résultent de la mise à disposition ou de la fourniture par l'employeur d'un bien ou d'un service permettant au salarié de faire l'économie de frais qu'il aurait dû normalement supporter.

Ils constituent, aux termes de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale (CSS) et du premier alinéa de l'article 82 du code général des impôts (CGI), **un élément de la rémunération des bénéficiaires** et sont, à ce titre, soumis aux cotisations<sup>4</sup> et contributions sociales ainsi qu'à l'impôt sur le revenu.

<sup>1</sup> Article 57 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005).

<sup>2</sup> La CSG et la CRDS sont dues en application respectivement du troisième alinéa du I de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale et du I de l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale.

<sup>3</sup> Le décret n° 2004-569 du 18 juin 2004 relatif à la retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) fixe à 10 %, répartis à parité entre l'administration et l'agent, le taux de cette cotisation. Celle-ci est assise sur le montant des éléments de rémunération de toute nature non compris dans l'assiette de calcul des pensions civiles et militaires de retraite (notamment les avantages en nature), retenus dans la limite de 20 % du traitement indiciaire des agents.

<sup>4</sup> Voir toutefois les précisions du A du I pour les agents titulaires.

## **II. Evaluation des avantages en nature**

En matière sociale, le dispositif antérieur qui prévoyait deux modalités d'évaluation des avantages en nature selon que la rémunération brute du bénéficiaire excède ou non le plafond de la sécurité sociale a été abandonné. Le dispositif d'évaluation forfaitaire issu de l'arrêté du 10 décembre 2002 concerne donc tous les personnels, sans distinction de niveau de rémunération.

En matière fiscale, aux termes du second alinéa de l'article 82 du CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de 2004, les avantages en nature devaient être évalués selon les règles applicables en matière de sécurité sociale pour les salariés dont la rémunération est supérieure au plafond de sécurité sociale et, dans le cas contraire, à leur valeur réelle.

Dans un souci de simplification, l'article 57 de la loi de finances rectificative pour 2005 du 30 décembre 2005 a totalement aligné, pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les règles d'évaluation des avantages en nature applicables en matière d'impôt sur le revenu sur celles prévues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale et ce, quel que soit le niveau de rémunération des bénéficiaires<sup>5</sup>.

Les règles d'évaluation des avantages en nature applicables en matière sociale et fiscale sont présentées ci-après.

### **1. Logement de fonction**

#### ***A. Règles générales***

Lorsque l'employeur fournit le logement, l'avantage est évalué, sur option de l'employeur :

- soit sur la base d'un forfait. Celui-ci est déterminé à partir d'un barème dont les tarifs sont modulés en fonction du niveau de rémunération des bénéficiaires (huit tranches de revenus déterminées par référence au plafond mensuel de la sécurité sociale) et du nombre de pièces du logement occupé. Les tarifs de ce barème ont augmenté progressivement sur cinq ans, soit du 1<sup>er</sup> janvier 2003 au 1<sup>er</sup> janvier 2007 (*cf. barème en annexe I*), puis seront indexés sur l'évolution des prix hors tabac à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008.

Certains avantages accessoires, soit, et de manière limitative, l'eau, le gaz, l'électricité, le chauffage et le garage, sont intégrés dans le forfait ;

- soit d'après la valeur locative servant à l'établissement de la taxe d'habitation (valeur locative cadastrale). Lorsque, par exception, les services fiscaux ne sont pas en mesure de fournir les renseignements relatifs à la valeur locative cadastrale du logement concerné, c'est la valeur locative réelle qui est prise en compte (en référence aux loyers pratiqués dans la commune pour un logement de surface comparable ou, si l'administration est locataire du bien concédé, au montant du loyer acquitté par celle-ci sous réserve de la production de justificatifs tels que contrat de bail ou quittance de loyer).

Les avantages accessoires énumérés ci-dessus (eau, gaz ...) consentis le cas échéant par l'employeur doivent être ajoutés pour leur montant réel.

Enfin, et quelle que soit l'option retenue par l'employeur (forfait, valeur locative cadastrale ou par exception valeur locative réelle), les autres types de charges susceptibles d'être acquittées par celui-ci et dont le paiement incombe normalement à l'occupant (par exemple, taxe d'habitation ou prime d'assurance) constituent dans tous les cas des avantages en espèces soumis à cotisations et contributions sociales ainsi qu'à l'impôt sur le revenu.

<sup>5</sup> Les règles fiscales d'évaluation des avantages en nature ainsi applicables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 sont exposées dans une instruction du 12 janvier 2007, publiée au *Bulletin officiel des impôts* (BOI) sous la référence 5 F-1-07 (pour l'imposition des revenus perçus jusqu'au 31 décembre 2004, se reporter à l'instruction du 6 février 2004, publiée au BOI sous la référence 5 F-1-04).

### ***B. Logements concédés aux personnels des administrations publiques***

Les règles applicables aux logements concédés aux agents sont fixées par les articles R. 92 à R. 104-1 du code du domaine de l'Etat. Les concessions de logement ou les actes de location sont passés par le service des domaines (service France Domaine) et font l'objet d'un arrêté signé par le ministre sous l'autorité duquel se trouve placé l'agent bénéficiaire et par le ministre des finances.

Les logements sont concédés soit par nécessité absolue de service (NAS), lorsque l'agent ne peut accomplir normalement son service sans être logé dans les bâtiments où il doit exercer ses fonctions, soit par utilité de service (US), lorsque, sans être absolument nécessaire à l'exercice de la fonction, le logement présente un intérêt certain pour la bonne marche du service. Les concessions de logement accordées par nécessité absolue de service emportent la gratuité de la prestation du logement nu. En revanche, une redevance est mise à la charge des bénéficiaires de logements concédés par utilité de service.

Enfin, les logements peuvent également être loués à des agents dans le cadre d'un bail administratif, qui donne lieu au paiement d'un loyer<sup>6</sup>, ou dans le cadre d'une convention d'occupation précaire (COP), qui donne lieu au paiement d'une redevance.

#### **a. Cas des logements concédés par utilité de service (US) : versement d'une redevance par l'agent**

La fourniture du logement n'est pas considérée comme un avantage en nature lorsque l'agent verse à son employeur une redevance dont le montant est supérieur ou égal, selon l'option exercée par l'employeur, au montant forfaitaire ou à la valeur locative cadastrale (ou, à défaut, à la valeur locative réelle).

En revanche, lorsque la redevance acquittée par le bénéficiaire est inférieure, selon l'option exercée par l'employeur, au montant forfaitaire ou à la valeur locative cadastrale (ou, à défaut, à la valeur locative réelle), la différence constitue un avantage en nature soumis à cotisations et contributions sociales ainsi qu'à l'impôt sur le revenu<sup>7</sup>. Toutefois, il est admis de négliger cet avantage lorsque son montant est inférieur à l'évaluation résultant de la première tranche du barème forfaitaire pour une pièce (*cf. tableau en annexe 1*).

#### **b. Cas des logements concédés par nécessité absolue de service (NAS) : gratuité du logement et, le cas échéant, des avantages accessoires<sup>8</sup>**

La valeur de l'avantage imposable dont bénéficient les agents qui ne peuvent accomplir leur service sans être logés dans les locaux où ils exercent leurs fonctions est retenue après un abattement de 30 % sur la valeur locative cadastrale ou, mais seulement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, sur la valeur forfaitaire de l'avantage logement.

Les dépenses engagées par l'employeur pour le compte de l'agent au titre des avantages accessoires sont retenues pour leur valeur réelle et sans abattement lorsque l'avantage logement est évalué d'après la valeur locative cadastrale (ou, à défaut, d'après la valeur locative réelle). Il en est de même en cas d'évaluation de l'avantage logement d'après le forfait social pour les avantages

<sup>6</sup> L'article R. 93 du code du domaine de l'Etat prévoit que le bail administratif est conclu dans les formes prévues à l'article L. 36 du même code, lequel dispose que les conditions financières de la location sont fixées par le service des domaines.

<sup>7</sup> La doctrine exprimée au n° 7 de la documentation administrative de base 5 F 2232, reprise dans les instructions du 6 février 2004 (paragraphe 46) et du 12 janvier 2007 (paragraphe 15) publiées au *Bulletin officiel des impôts* (BOI) sous les références respectivement 5 F-1-04 et 5 F-1-07, est donc rapportée à compter de l'imposition des revenus de 2007. Cette modification de la doctrine administrative fera l'objet d'une instruction publiée au BOI précité.

<sup>8</sup> Contrairement aux concessions de logement par US, les arrêtés de concession de logement accordée par NAS peuvent en effet prévoir, outre la gratuité de la prestation du logement nu, celle de la fourniture de l'eau, du gaz, de l'électricité et du chauffage ou de certains seulement de ces avantages (article R. 98 du code du domaine de l'Etat).

accessoires autres que ceux compris dans ce forfait, c'est-à-dire autres que l'eau, le gaz, l'électricité, le chauffage et le garage.

Enfin, il est précisé que l'avantage correspondant à la concession d'un logement par nécessité absolue de service pour les gendarmes n'est pas imposable à l'impôt sur le revenu (article 82 du CGI).

c. Cas des logements faisant l'objet d'un bail administratif ou d'une convention d'occupation précaire (COP) : paiement d'un loyer ou d'une redevance par l'agent

Lorsque la conclusion d'un bail administratif ou d'une COP avec un agent intervient dans le cadre d'une relation de travail, la fourniture du logement par l'employeur est, le cas échéant, susceptible de constituer un avantage en nature qui est évalué selon les règles applicables dans le cas des logements concédés par utilité de service, étant précisé que, s'il s'agit d'une COP, la redevance payée par l'agent est nette de l'abattement lié à la précarité de l'occupation et que c'est cette redevance nette qui est prise en compte pour l'évaluation de l'avantage en nature éventuel.

Les avantages accessoires (eau, gaz, électricité, chauffage) sont, dans tous les cas, à la charge des agents.

⇒ En résumé :

▪ *Sur le principe d'un avantage en nature logement :*

\* *La fourniture du logement concédé par l'employeur pour utilité de service (US) ou, le cas échéant, dans le cadre d'un bail administratif ou d'une convention d'occupation précaire (COP), n'est susceptible de constituer un avantage en nature soumis aux cotisations et contributions sociales ainsi qu'à l'impôt sur le revenu<sup>9</sup> que lorsque la redevance ou le loyer versé par l'agent est inférieur au montant de référence retenu par l'employeur selon l'option qu'il a choisie (forfait ou valeur locative cadastrale, voire, par exception, valeur locative réelle) ;*

\* *La fourniture du logement concédé par l'employeur par nécessité absolue de service (NAS) est considérée comme un avantage en nature à hauteur du montant de référence retenu par l'employeur selon l'option choisie, après abattement de 30 % (si l'employeur opte pour le forfait, l'abattement de 30 % n'est applicable que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007) ;*

▪ *Sur l'évaluation de l'avantage en nature logement :*

*Les services opteront pour l'évaluation de l'avantage logement soit selon le mode forfaitaire, soit par référence à la valeur locative cadastrale.*

**2. Outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC)**

L'utilisation à titre privé par les personnels d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (téléphone mobile, micro-ordinateur portable ou non, progiciels, modem d'accès à télécopieur, etc ...) mis à leur disposition par l'employeur constitue un avantage en nature. Toutefois, celui-ci sera négligé lorsqu'il correspond à une utilisation raisonnable de ces outils pour la vie quotidienne (par exemple, appels au domicile de courte durée, brèves consultations de serveurs pratiques sur Internet ...) dont l'emploi est justifié par les besoins ordinaires de la vie professionnelle et familiale.

De même, l'avantage pourra être négligé lorsqu'un document écrit prévoit que les outils et temps de connexion consentis par l'employeur sont destinés à un usage exclusivement professionnel, ou lorsque l'utilisation de ces instruments par l'agent découle d'obligations ou de sujétions professionnelles.

<sup>9</sup> Cf. toutefois renvoi n° 7 pour l'impôt sur le revenu.

L'avantage en nature est évalué sur option de l'employeur :

- soit sur la base des dépenses réellement engagées, sur présentation des factures justifiant le temps passé pour utilisation privée ;
- soit sur la base d'un forfait, égal à 10%, selon le cas, du coût d'achat public des outils ou du coût annuel de l'abonnement.

⇒ *En résumé* : afin d'éviter toute ambiguïté sur l'usage professionnel des outils mis à disposition des agents, les services veilleront à rappeler aux intéressés que ces outils sont destinés à un usage professionnel, soit par un document écrit remis à l'agent bénéficiaire, soit par le biais d'une circulaire interne au service, soit par tout moyen écrit qu'ils jugeront approprié.

### **3. Nourriture**

Lorsque l'employeur fournit la nourriture, l'avantage est évalué pour un montant forfaitaire, qui est revalorisé au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année sur la base de l'évolution des prix hors tabac. Pour 2007, ce montant s'établit à 4,20 € par repas et à 8,40 € par jour (pour 2006, respectivement 4,15 € et 8,30 €)<sup>10</sup>.

La fourniture de repas dans un restaurant administratif, géré ou subventionné par l'employeur, moyennant une participation des personnels, constitue pour ces derniers un avantage en nature, à raison de la différence entre le montant du forfait avantage nourriture (4,20 € par repas en 2007) et le montant de la participation personnelle de l'agent. Toutefois, lorsque la participation de l'agent est au moins égale à la moitié du forfait (soit 2,10 € par repas en 2007), l'avantage peut être négligé (cf. tableau en annexe 2).

Cas particuliers :

\* Titres-restaurant : la part contributive de l'employeur à l'acquisition par les agents de titres-restaurant est exonérée, dans la limite de 4,98 € pour les titres acquis en 2007 (limite relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle de l'acquisition des titres) et dès lors qu'elle représente au moins 50 % et au plus 60 % de la valeur libératoire du titre.

\* Fourniture de repas résultant d'une obligation professionnelle ou pris par nécessité de service (par exemple, personnels éducatifs dans les établissements scolaires) : elle n'est pas considérée comme un avantage en nature.

⇒ *En résumé* : il apparaît que dans la majorité des cas de personnels ayant à leur disposition un restaurant administratif, l'avantage nourriture peut être négligé.

### **III. Obligations déclaratives**

La déclaration des avantages en nature aux administrations sociale et fiscale est une obligation de l'employeur.

⇒ En matière sociale, les services gestionnaires évaluent les avantages en nature dont sont susceptibles de bénéficier les personnels et en notifient les montants aux services « Liaison-

<sup>10</sup> Pour les personnels de cantine et de service (salariés relevant de la convention collective nationale du personnel des entreprises de restauration de collectivités du 20 juin 1983), la valeur de l'avantage en nature est fixée par repas à un minimum garanti (MG), soit, en 2006, 3,11 € du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin et 3,17 € du 1<sup>er</sup> juillet au 31 décembre. Ce dernier montant (3,17 €) reste valable pour l'évaluation des avantages en nature consentis jusqu'au 30 juin 2007.

rémunérations » (SLR) des trésoreries générales, chargés de la paie des agents, selon les procédures habituelles.

☉ En matière fiscale, les services gestionnaires déclarent à l'administration fiscale le montant des avantages en nature à comprendre dans l'assiette de l'impôt sur le revenu et en informent les agents bénéficiaires (ces informations figurent sur le document adressé annuellement aux agents précisant le montant des sommes imposables).

Dans le cadre de la déclaration de revenus préremplie, mise en place en 2006 pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les agents vérifient le montant des salaires porté par l'administration, qui doit comprendre les avantages en nature, et corrigent le cas échéant ce montant.

\* \*

\*

L'attention des services est appelée sur la nécessité qui s'attache à ce qu'ils s'acquittent avec la plus grande vigilance de leurs obligations déclaratives.


Ils voudront bien faire part des éventuelles difficultés d'application de la présente circulaire aux administrations compétentes.

Ils voudront bien également ne plus tenir compte des instructions contenues dans la circulaire commune de la direction du budget n° 6B-91/75 et de la direction générale de l'administration et de la fonction publique FP/7 n° 1765 du 5 mars 1991, relative à la mise en oeuvre de la CSG à l'égard des rémunérations des personnels de l'État.

La directrice de la législation fiscale

  
Marie-Christine LEPETIT

Le directeur de la sécurité sociale

  
Dominique LIBAULT

Le directeur du budget

  
Philippe JOSSE

Le directeur général de l'administration  
et de la fonction publique

Pour le ministre et par délégation :  
Par empêchement du directeur général  
de l'administration et de la fonction publique  
Le directeur, adjoint au directeur général

  
Frédéric ALADJIDI

**Annexe I**  
**Évaluation forfaitaire de l'avantage de logement**

Références : plafond mensuel de la sécurité sociale : en 2006 = 2 589 € ; en 2007 = 2 682 €

Rémunération brute mensuelle en espèces en fonction du plafond mensuel de la sécurité sociale	Nombre de pièces	Montant mensuel de l'avantage de logement (en euros)	
		1 <sup>er</sup> janvier 2006	1 <sup>er</sup> janvier 2007
Rémunération inférieure à 0,5 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	53	60
Rémunération égale ou supérieure à 0,5 fois le plafond et inférieure à 0,6 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	29	32
Rémunération égale ou supérieure à 0,6 fois le plafond et inférieure à 0,7 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	61	70
Rémunération égale ou supérieure à 0,7 fois le plafond et inférieure à 0,9 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	39	45
Rémunération égale ou supérieure à 0,9 fois le plafond et inférieure à 1,1 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	70	80
Rémunération égale ou supérieure à 1,1 fois le plafond et inférieure à 1,3 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	50	60
Rémunération égale ou supérieure à 1,3 fois le plafond et inférieure à 1,5 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	80	90
Rémunération égale ou supérieure à 1,5 fois le plafond	- Montant pour une pièce principale : - Logement comportant plus d'une pièce principale : montant à appliquer à chaque pièce principale :	62	75
		103	110
		92	95
		120	130
		107	115
		136	150
		126	140
		153	170
		144	160



Annexe 2

Evaluation forfaitaire de l'avantage nourriture

Montants 2006		Montants 2007	
<i>Par repas</i>	<i>Par jour</i>	<i>Par repas</i>	<i>Par jour</i>
4,15 €	8,30 €	4,20 €	8,40 €